

**Universidades Lusíada**

Morgado, Abílio Manuel de Almeida

**Interpretação da lei fiscal**

<http://hdl.handle.net/11067/5075>

<https://doi.org/10.34628/n22g-4230>

**Metadados**

<b>Data de Publicação</b>	1998
<b>Resumo</b>	Não pretende esta intervenção constituir mais do que uma breve reflexão sobre os termos em que vejo hoje a problemática geral da interpretação da lei fiscal, do tatbestand oujattispezie, enquanto previsão do facto tributário, isto é, das realidades que traduzem os pressupostos da obrigação fiscal, como tais tipificadas na norma de incidência. Peço-lhes que a vejam como uma simples apresentação das ideias-força da primeira parte do relatório que tive o prazer de preparar para este seminário e ...
<b>Palavras Chave</b>	Direito fiscal
<b>Tipo</b>	article
<b>Revisão de Pares</b>	yes
<b>Coleções</b>	[ILID-CEJEA] Polis, n. 06 (1998)

Esta página foi gerada automaticamente em 2023-05-05T12:29:00Z com informação proveniente do Repositório

## INTERPRETAÇÃO DA LEI FISCAL\*\*

Não pretende esta intervenção constituir mais do que uma breve reflexão sobre os termos em que vejo hoje a problemática geral da interpretação da lei fiscal, do *tatbestand* ou *fattispezie*, enquanto previsão do facto tributário, isto é, das realidades que traduzem os pressupostos da obrigação fiscal, como tais tipificadas na norma de incidência. Peço-lhes que a vejam como uma simples apresentação das ideias-força da primeira parte do relatório que tive o prazer de preparar para este Seminário e para o qual remeto os pormenores do meu pensamento.

São conhecidas as características do princípio da legalidade fiscal. Nos termos comuns, ele depara-se-nos, quer como regra da conformidade ou princípio da preeminência da lei, não podendo, de acordo com este, a conduta administrativa contrariar a lei, quer como regra da compatibilidade ou princípio da reserva de lei, segundo o qual a conduta administrativa deve ser autorizada por lei anterior. Trata-se de um princípio da legalidade substancial: a lei deve conter a disciplina da matéria a que se reporta o poder atribuído.

O objectivo do princípio é a realização da justiça tributária material em termos certos e seguros, assegurando a protecção da confiança. O mesmo é dizer que a referida legalidade substancial está ao serviço do princípio da igualdade da tributação, nas suas vertentes negativa, de generalidade, e positiva, de capacidade contributiva. E, como se sabe, este objectivo justifica no âmbito da incidência fiscal uma reserva de lei com carácter absoluto, obtida através de uma tipicidade fechada, enquanto dominada pelos princípios da determinação e do exclusivismo.

Por imperativo do princípio da reserva absoluta de lei, deve o legislador fiscal fazer conter na lei, para além do fundamento da conduta administrativa, o próprio critério do conteúdo da decisão do caso concreto, numa tipicidade que respeita à previsão e à estatuição da norma, aos factos e aos efeitos, ao *an* e ao *quantum* do tributo. Quanto a ambos os referidos elementos deve o legislador constituir os impostos por tipos (respeitando o princípio da determinação) e deve o aplicador da lei respeitar os limites da interpretação jurídica decorrentes do princípio do exclusivismo.

---

\* Assistente da Universidade Lusíada e Especialista do Centro de Estudos Fiscais.

\*\* O presente texto (que aqui se apresenta na sua versão portuguesa) reproduz, quase sem alterações, a intervenção feita na “*European Tax Conference*”, que teve lugar na Universidade Católica de Lovaina, entre 30 de Maio e 2 de Junho de 1997, na qual a Universidade Lusíada foi representada pelo Prof. Doutor Manuel Pires e pelo Autor.

POLIS - n.º 6 - SETEMBRO-DEZEMBRO, 1998, pp. 11-17

Estes limites resultantes do princípio do exclusivismo concretizam-se num princípio da taxatividade, ou do *numerus clausus*, e num princípio da suficiência. A taxatividade diz-nos que fora da verificação necessária e integral dos elementos descritos no tipo como constitutivos do facto tributário não existe a possibilidade de tributação, estando, portanto, excluída qualquer forma de analogia, quer a analogia *legis*, quer a analogia *iuris*. A suficiência diz-nos, por seu turno, que os elementos contidos no tipo são o quanto basta para a tributação.

A reserva absoluta de lei fiscal e a tipicidade fechada que a concretiza traduzem-se, assim, numa lógica de implicação intensiva: os elementos do tipo fiscal são, não apenas o suficiente para a tributação, mas igualmente o necessário para ela. Isto é, com eles pode tributar-se e só com eles (e só com todos eles) se pode tributar. A ideia de necessidade exclui a possibilidade de outros pressupostos suficientes, pois os previstos na lei são indispensáveis e insubstituíveis; a ideia de suficiência exclui a necessidade de quaisquer outros pressupostos. “*Nullum tributum sine lege*” é brocando que igualmente exprime o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham na lei e apenas se contenham na lei.”

É na própria fundamentação de princípio do exclusivismo e na lógica de implicação intensiva que aquele representa que, segundo cremos, reside a proibição de analogia a partir do tipo da incidência fiscal. Isto acontece, como dissemos no nosso relatório, não por uma qualquer lógica formal que entenda estruturalmente incompatíveis a analogia e a tipicidade taxativa, mas porque a ideia de segurança jurídica que anda ligada àquele princípio impõe, em termos claros, um sentido normativo de não tributação dos factos que se não integram na previsão da incidência fiscal típica. Isto é, fora do tipo não há imposto, porque fora do tipo não há Direito. Nestes termos, deve afirmar-se, com rigor, que a norma de incidência fiscal é isenta de lacunas e que a proibição da analogia não resulta da qualificação como “excepcional” da mesma norma, mas antes da reserva absoluta de lei em Direito Fiscal.

Quando a lei, por ponderações axiológicas que têm a ver com os interesses em causa, cria uma situação de implicação intensiva, é possível decidir em termos imediatamente lógicos a opção entre a analogia e o *argumentum a contrario* a favor deste. Trata-se de uma imediata e legítima inferência negativa, segundo a qual a não aplicação da norma a um certo caso concreto determina que o Direito prescreva ao mesmo um regime em tudo contrário ao que fixou para os casos previstos; ou seja, considere a não incidência fiscal, excluindo a tributação. Nestes termos, não se evita, de facto, a existência de lacunas; mas estas são imediatamente descaracterizadas, pela possibilidade da sua imediata integração, através da presunção de que o legislador não se esqueceu de tributar o facto mas antes que, positivamente, não pretendeu sujeitá-lo a imposto. Deve sempre considerar-se não existir uma frustração das intenções ordenadoras do sistema jurídico, elemento essencial de identificação de uma lacuna; estamos necessariamente perante um “silêncio eloquente da lei”, uma “lacuna imprópria”.



Assentemos, pois, na conclusão de que fora do tipo de incidência fiscal não há Direito, de que o tipo não constitui uma mera *ratio cognoscendi* de capacidade contributiva; constitui sim uma *ratio essendi* do tributo e, assim, exprime uma “valoração e uma descrição definitiva e completa da realidade a tributar”.

A legalidade fiscal é realmente de uma especial severidade, quer para o legislador, quer para o aplicador do Direito, e é essa severidade que a doutrina e a jurisprudência portuguesas não hesitam em afirmar extrair-se da norma do n.º 2 do artigo 106.º da sua Constituição, que refere: “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.” Para além da proibição da analogia e da discricionariedade, desta norma extrai-se a proibição, nalgumas condições, de contratos fiscais, a proibição do costume, a necessidade de interpretação restritiva das normas legais que autorizam juízos de equidade, bem como a proibição de retroactividade da lei fiscal.

O princípio da tipicidade fechada em Direito Fiscal reclama, como se referiu, a reflexão sobre os limites interpretativos da norma de incidência. Não interessa reincidir aqui na contestação às concepções suportadas nos princípios *in dubio contra fiscum*, *odiosa restringenda*, da interpretação literal e *in dubio pro fisco*. Nem se justifica sublinhar de novo a crítica às teorias da “interpretação funcional”, da “consideração económica” e da “*Typisierungstheorie*”, enquanto vêm no tipo um mero índice de capacidade contributiva, cuja descoberta implique a aceitação de novos pressupostos para além dos que na lei descrevem o facto tributário.

A aferição dos referidos limites interpretativos perante as características da norma fiscal de incidência remete-nos para a questão da admissibilidade da interpretação extensiva desta norma; questão que se apresenta como a mais interessante vertente da problemática geral da interpretação da lei fiscal.

O que o legislador constitucional português pretendeu com a afirmação do princípio da reserva absoluta de lei foi, como vimos, confinar o aplicador do Direito Fiscal às fronteiras da própria lei, negando-lhe a possibilidade de utilizar quaisquer esquemas metodológicos que o transportem para lá dessas fronteiras. Apesar do carácter normativamente fluído da distinção entre “interpretação” e “analogia”, é teoricamente clara esta distinção recorrendo aos limites da própria lei: a interpretação extensiva é certamente a fronteira exterior da investigação interpretativa, mas, ao contrário da analogia, está ainda dentro dessa fronteira.

Daí que a maioria da doutrina e da jurisprudência portuguesas afirmem a possibilidade de conciliação da interpretação extensiva com a tipicidade fiscal. No entanto, nesta afirmação dificilmente ultrapassam uma mera lógica formal, apoiada no esclarecimento da fronteira entre interpretação e integração.

Mas o certo é que não pode entender-se o princípio *nullum tributum sine lege* em

termos puramente lógico-dedutivos ou formais, tal, aliás, como é impossível um pensamento jurídico meramente silogístico. Sublinhamos, pois, a inadequação entre a tipicidade fiscal e uma metodologia jurídica típica do positivismo legalista, assente (segundo se pensava possível) numa mera lógica subsuntiva e dedutiva.

Na verdade, a utilização de um esquema metodológico de aplicação do Direito de cariz lógico-subsuntivo e dedutivo não se nos coloca como uma questão prática ou de conveniência, aferida pela eficácia. Não é realmente uma questão de oportunidade; é uma verdadeira questão de possibilidade.

Ora o Direito tem uma índole essencialmente operativa e não especulativa. A sua vocação é prática ou problemática, visa o justo decidir (não o correcto compreender), visa a justiça (não a verdade), prossegue uma função normativa (não meramente cognitiva ou hermenêutica). O que só pode assumir-se pela mediação dos problemas concretos decidendos que invoquem a norma que o texto da lei pretende manifestar. Daí que, com SFORZA, digamos que “o facto e o direito existem enquanto coexistem”. Daí também que a interpretação jurídica, um dos momentos da metodologia jurídica, isto é, o modo como o pensamento jurídico intervém, se traduza, com RADBRUCH, no “resultado do seu resultado”.

Deste modo, a interpretação jurídica confronta prudencialmente o Direito e o facto, experimentando aquele pelas necessidades de juridicidade deste. É essencialmente criadora, é teleológica (e não meramente dogmática), promove o momento decisório à mais destacada dimensão da juridicidade e faz, com CASTANHEIRA NEVES, com que “o” problema metodológico do Direito seja o da sua realização concreta e não o da interpretação, assim superando a tradicional distinção entre “interpretação”, “integração” e “aplicação” pela ideia de “*continuum*” da realização do Direito.

A radical separação entre “facto” e “Direito”, afirmada pelo positivismo legalista, é posta definitivamente em causa e substituída por um pensamento jurídico capaz de um juízo de adequação da norma jurídica às necessidades de juridicidade do caso concreto, num processo co-constituente em termos normativos.

Estamos agora em condições de perceber a razão por que a argumentação no sentido da aceitação da interpretação extensiva da norma de incidência fiscal se deve basear numa justificação de um qualquer sentido normativo implicado numa opção teleológica. Não basta, pois, verificar a adequação formal da estrutura da interpretação extensiva com a estrutura do tipo; é necessário um juízo de adequação normativa.

Dito de outro modo, só a partir da concreta relação entre as possibilidades objectivas dessa interpretação do tipo e as necessidades de juridicidade próprias do caso concreto que à interpretação extensiva porventura apelem é que poderá obter-se o critério que permite compatibilizar esta interpretação com o espírito fundamentante da tipicidade fiscal.



É neste ponto que, segundo cremos, a problemática da evasão fiscal se nos revela da maior importância.

As características e a natureza jurídica da evasão fiscal (interna) não são trabalhadas pela doutrina com uniformidade de conclusões. Não entrando aqui em consideração com a “fraude fiscal”, que tem características próprias, a questão fundamental tem a ver com a distinção entre a “evasão fiscal” e o “planeamento fiscal”.

Dadas as características da tipicidade fiscal, que isenta de lacunas a norma de incidência, toda a actuação do contribuinte não prevista nesta norma não pode ser tributada; e considerar-se-á planeamento fiscal se “rondar” ou “rodear” (na terminologia de NARCISO AMOROS) o facto tributário.

Donde se extrai que a evasão fiscal não resulta do aproveitamento de uma lacuna da norma de incidência fiscal, mas sim de uma deficiente expressão literal do seu espírito. Pode afirmar-se, com PEREZ DE AYALA, que a evasão fiscal assenta “na substituição de factos tributários contra o espírito da lei.”

Podemos definir evasão fiscal como a adopção pelo contribuinte de uma conduta querida, em si mesma lícita do ponto de vista fiscal, não prevista expressamente na norma de incidência fiscal mas que permite prosseguir resultado económico equivalente à que aí se prevê, com o fim consciente de, pelo afastamento daquela norma (lei evadida), suprimir ou diminuir a tributação.

O conteúdo da evasão fiscal situa-se, assim, no seio do objecto da interpretação fiscal extensiva e, dadas as características do elemento subjectivo que a evasão comporta, esgota o referido objecto, como veremos.

A natureza jurídica da evasão fiscal reconduz-se a uma actuação *in fraudem legis*, não fazendo sentido apelidar aquela de ilícita ou confundi-la com as situações de simulação ou de abuso do direito. Encontramos na fraude à lei, em que a evasão fiscal se traduz num *animus fraudandi*, uma intenção de iludir o Fisco. Enquanto na simulação ou na reserva mental essa intenção é prosseguida tendo o declarante consciência de que a sua vontade real não corresponde à que se ostenta, na evasão fiscal o declarante nada disfarça, querendo realmente o que declara. Isto é, na evasão fiscal o contribuinte conscientemente declara o que quer, mas quer-o porque conscientemente pretende evitar a aplicação de uma norma fiscal com consequências tributárias mais onerosas. A evasão fiscal pode ser intencional ou meramente culposa, mas ela é sempre voluntária.

Numa área do Direito em que vigora uma delimitação taxativa por razões de segurança jurídica, a impor sérios limites à metodologia jurídica, a verificação de que o contribuinte está, ou pode objectivamente estar, consciente de que a sua conduta constitui uma evasão fiscal, permite evidenciar a falta de justificação em se apelar aos

valores da certeza e da segurança, constituindo um elemento a ter em conta nas opções metodológicas a fazer no sentido de enquadrar juridicamente a evasão fiscal, que o mesmo é dizer no sentido da aceitação da interpretação jurídica fiscal extensiva da norma de incidência.

A dificuldade que o pensamento jurídico tem demonstrado no tratamento da questão da evasão fiscal resulta exactamente, segundo pensamos, da utilização de uma metodologia jurídica incapaz de detectar as potencialidades que uma interpretação teleológica e normativa pode conferir ao justo decidir. Não ultrapassando a mera hermenêutica da norma de incidência fiscal e a óptica imanente ao Direito Tributário objectivado na lei para a resolução da questão determinante da interpretação extensiva daquela norma, esquecem as particulares exigências (e potencialidades) de juridicidade reclamadas pelo elemento subjectivo que em cada actuação de evasão fiscal se manifesta com clareza, desperdiçando uma importante argumentação jurídica.

Tal como todo o problema da fraude à lei se reconduz à questão da interpretação da norma proibitiva, segundo a sua finalidade e alcance substancial, também todo o problema da evasão fiscal se reconduz à interpretação teleológica da norma fiscal de incidência.

E para analisarmos os termos desta interpretação há que descortinar a relevância jurídica material comum às hipóteses de evasão fiscal e o sentido da juridicidade pressuposta da incidência fiscal para, em seguida, experimentarmos esta por aquela, procurando obter entre ambas uma adequação normativa.

A tipicidade tributária, como vimos, não se justifica de *per se*, mas com base em fundamentos axiológico-jurídicos que transcendem a própria lei e que têm a ver com a realização da justiça fiscal material em termos certos e seguros, de molde a proteger a confiança dos cidadãos. Mas perante o *animus fraudandi* que essencialmente caracteriza a evasão fiscal não é razoável falar de quebra de expectativas dos particulares ou atentado à confiança. Há todas as razões para se aplicar à actuação jurídica evasiva as consequências fiscais previstas na norma de incidência que, não comportando aquela actuação no seu elemento literal, a recolhe, contudo, no seu espírito. Deve, portanto, recorrer-se à interpretação extensiva da norma de incidência de modo a abranger na sua previsão a conduta (pretensamente) evasiva.

Assim se justifica, com um sentido teleológico-normativo e não meramente lógico-formal, a legitimidade da interpretação extensiva, até porque as hipóteses de interpretação extensiva da norma de incidência são esgotadas pelo fenómeno da evasão fiscal.

Assumida esta conclusão, uma outra se nos depara logicamente: a evasão fiscal verdadeiramente descaracteriza-se como tal, já que se consome no processo da concreta realização do Direito, porque se reduz à mera interpretação (extensiva) do tipo tributário

(pretensamente evadido). Deixa, pois, de constituir um instituto jurídico dogmaticamente autónomo.

A confrontação dos problemas da evasão fiscal e da interpretação jurídica fiscal, através da correcta configuração problemática do pensamento jurídico e da função normativa e do sentido teleológico da interpretação jurídica, permite a percepção da dependência recíproca daqueles dois problemas, fazendo com que cada um deles do outro obtenha os fundamentos da sua própria identidade.